

# 総合償却論と企業評価論との 論理整合性について

チヨン  
全

ジェ  
在

ムン  
紋

- I はじめに
- II 総合償却論における原子論と全体論
  - (1) 個別償却と総合償却
  - (2) 総合償却の計算例
  - (3) 原子論と全体論
- III 企業評価論との論理整合性
  - (1) 暖簾をめぐる評価論
  - (2) 概念論と実念論
- IV むすび

## I はじめに

原子論か全体論か。あるいは、概念論か実念論か。こうした形而上学（存在論）上の選択肢を分析手段として、われわれはこれまでに諸家の測定論ないし公準論の解明を試みたことがあった。<sup>1)</sup> 同様の手法により、本稿では総合償却論と企業評価論とのあいだの「論理整合性」について考えてみたい。

今回もまた、原子論と全体論を始発概念とする。必要最小限の範囲で、

1) つぎの文献を参照されたい。

拙稿、「会計測定論への形而上学的接近——デバインの所説をめぐる一考察——」、『桃山学院大学経済経営論集』、桃山学院大学総合研究所、第20巻第1号、1978年6月、1—25ページ。

拙稿、「存在論的会計公準にかんする一考察——井尻教授の測定論と公準論をもとに——」、『桃山学院大学経済経営論集』、桃山学院大学総合研究所、第21巻第1号、1979年6月、113—146ページ。

われわれが用いる原子論 および 全体論の意味を 再確認しておこう。原子論 (atomism) によれば、全体とは部分の総和からなる存在であり、部分と部分 は加法的 (additive) な関係にあるとみられる。これにたいし全体論 (holism) によれば、全体は部分の総和ではなく、全体固有の個性をもった存在であるとみられる。部分か全体かの優位性でいえば、原子論が部分の方を重視する 見方であるのにたいし、全体論は全体の方を重視する見方だといえよう。

ただ、原子論も全体論も、現在では多義的 (ambiguous) に用いられている ので注意したい。すなわち、それらは自然観をはじめとする存在論における 対立概念として用いられることもあれば、いわゆる「分析」(原子論) や「総 合」(全体論) といった方法論 (ここでは、研究上の方法論) における 対立概念と して用いられることもあるからである。<sup>2)</sup>

後者の場合、原子論とは要素分析 (部分の分析) を重視する考え方をさし、 全体論とは構成要素間における相互関係の理解を重視する考え方をさす。一 般に研究方法論としては、原子論と全体論は相互に補完的だとみられている。 「全体の研究はその原子的要素の分析なしにはありえず、原子的要素はそれ がおかれている全体との関係においてよりよく理解される」<sup>3)</sup> からである。

しかし、存在論としては二者択一的である。とくに断わりのないかぎり、 われわれが本稿で問題とするのは、存在論としての原子論および全体論であ る。

## II 総合償却論における原子論と全体論

### (1) 個別償却と総合償却

償却単位のととり方を基準として、減価償却は個別償却 (unit or item depreciation) と総合償却 (group or composite depreciation) とに分類されている。

2) 村上陽一郎、「物理学におけるアトミズムとホーリズム」, 科学哲学大会実行委員会編, 『科学哲学年報』, 理想社, 第6巻, 1966年, 7ページ。

3) 伊東俊太郎、「生物学における原子論と全体論」, 科学哲学大会実行委員会編, 『科学哲 学年報』, 理想社, 第6巻, 1966年, 16ページ。

個別償却とは、個々の固定資産を償却単位として、減価償却費を測定・記帳する方法である。これにたいし、総合償却とは、複数の固定資産を一括して償却単位となし、減価償却費を測定・記帳する方法である。

個別償却よりも総合償却の方を是とする論拠として、これまでに提起されたものを要約して示せば、おおむねつぎの2点となろう。

- ① 実務における減価償却手続の簡便化
- ② 減価償却費の期間配分における合理化

個別償却によれば、償却単位となる固定資産の数が増すほど、減価償却費の測定・記帳に要する手間すなわちコストも大きくなる。工業化された現代社会では、企業（とくに製造業）の保有する固定資産の数はおびただしく増加している。そのため、会計人にとって、減価償却手続の簡便度は軽視できない問題となっている。たしかに、一般的にみて総合償却は個別償却よりも簡便だといえよう。じっさい、実務では、総合償却の論拠を簡便性にみいだす議論がすこぶる多い。<sup>4)</sup>

しかし、簡便性は実務的論拠となりえても、理論的論拠とはなりえない。かりに、簡便性だけが問題ならば、取替法や廃棄法で十分で、個別償却はもとより総合償却さえ面倒で不要であるとの議論も成立するからである。

簡便性をこえる総合償却の理論的論拠をもとめて、過去とくに日本における多くの会計人は、地道な努力をかさねてきた。<sup>5)</sup> 最終的に総合償却を肯定するにせよ否定するにせよ、努力の方向は、ほとんどが減価償却費の期間配分における合理化の問題に集中した。

総合償却肯定論者のいう具体的論拠の主たるものは、つぎの2つであった。

---

4) 佐藤信吉、「総合減価償却の第二回実態調査の結果について（二・完）」、『会計』、森山書店、第111巻第1号、1977年1月、95ページ。

5) 日本にくらべ、欧米における総合償却論議は低調のようである。次稿参照。なお、この論文は総合償却否定論における白眉である。

小野重雄、「総合減価償却に関する一考察」、『会計』、森山書店、第90巻第5号、1966年11月、119ページ。

ひとつは定額法を基礎にし、固定資産のもたらす給付価値（用役）の動きにてらした合理化論である。もうひとつは定率法を基礎にし、その「自動修正能力」を期待しての合理化論である。だが、双方の議論とも、いまだ多くの問題点を残している。前者の議論は精緻ではあっても、ガラス細工のようにもろい。未来は不確実なために、事実にくした平均耐用年数の算定がほとんど不可能だからである。また、後者の議論は動態論にかたよりすぎ、資本回収および財政状態の表示をかなりそこなうからである。<sup>6)</sup>

ところで、個別償却か総合償却かの論争において、しばしば固定資産の「有機的一体性」をめぐる議論がなされる。「有機的一体性」は、個別償却における固定資産の属性とみられるときもあれば、総合償却における固定資産の属性とみられるときもある。本章では主として総合償却論における「有機的一体性」の議論について検討しながらも、両者のケースとも吟味してみたい。ともあれ、総合償却を正当化するために固定資産の「有機的一体性」をもちだす場合、文脈としては、上記②の論拠を補強する意図で言及されることが多い。

その主旨はつぎのようである。すなわち、企業に保有されている多くの固定資産は、営業活動を行なう上で不可分の一体として有機的に利用されてい

6) 峯村信吉、『減価償却論』，中央経済社，1970年，181ページ以下を参照。

周知のように、定率法の自動修正能力を期待しての総合償却合理化論は、沼田教授により提唱されたものである。財算計算の側面では、定率法による総合償却法はたしかに上で紹介したような難点をもっている。しかしながら、総合償却法にかぎらず、実務において理想的な会計測定法が実現したためしなど、かつてない。問題点は残しながらも、現代の継続企業（going concern）にとって、会計の主目的とされる損益計算の側面では、定率法による総合償却法は軽視できない利点をもっている。

というのは、予想平均耐用年数が的中しない場合（なるだけ的中する方が望ましいことに変わりはない）にも、減価償却費が正確な損益計算にむけて自動修正されてゆくという機能が、この方法にはみとめられるからである。損益計算と財産計算との関係でいえば、「耐用年数の見込みちがい」と「物価変動」との相違を問題にしないかぎり、この方法はあたかも後入先出法と同様の会計効果をもたらす。

ともあれ、耐用年数の完全予見を前提にせず、定率法による総合償却実務を理論（損益計算論）的に正当化した功績は大きい。またその点が、沼田総合償却論のハイライトとなっている。

沼田嘉穂、『改訂 固定資産会計』，ダイヤモンド社，1966年，285ページ以下参照。

る。したがって、減価償却はほんらい総合償却によるべし、というのである。じっさい、この種の議論を好む総合償却擁護論者は多い。だが、彼らの主張を検討してみると、ひとしく総合償却とはいうものの、原子論によるものと全体論によるものとに識別されうることがわかった。以下、総合償却の計算例をみたあと、これの論証を試みたい。

ともあれ、従来の総合償却論はおおむね技術論を主たる内容とした。しかし、われわれは技術論の背後にある原理思考のいかんを問題にしながら、諸家の総合償却論をみてゆきたい。

## (2) 総合償却の計算例

ひとくちに総合償却といっても、形態はさまざまである。<sup>7)</sup> まず、償却単位を構成する固定資産群のうち、一部（または全部）の固定資産が除却された場合、当該除却固定資産を補充するか否かにより、総合償却は継続的総合償却と単純総合償却とに大別されうる。

今回の議論では、除却固定資産を補充しない形態の単純総合償却は除外される。というのは、除外された固定資産を補充しないため、一括されて償却単位を構成する固定資産群において、「有機的一体性」という属性が存在するとは考えにくいからである。それゆえ、われわれは当面継続的総合償却をめぐる議論を行なうこととなる。

種類・耐用年数等をひとしくする固定資産群だけを一括して償却単位とする総合償却の形態を、組別償却 (group depreciation) という。組別償却単位がふくまれているか否かにより、継続的総合償却もまた、いくつかの形態に細分類されうる（単純総合償却の場合も、組別償却単位の有無により、同じような細分類が可能である）。われわれはそのなかでも、とくに「合成償却 (composite depreciation)」(継続的非組別償却) を考察の対象とする。

7) 総合償却の分類については、つぎの論文を参考にした。

佐藤信吉、「総合償却の類型について」、『産業経理』、同文館、第21巻第3号、1961年3月、55—58ページ。

合成償却は、種類・取得原価・個別耐用年数等を異にする複数の固定資産を一括して償却単位とする。しかも、償却単位を構成する一部（または全部）の固定資産が除却されると同時に、その補充がなされ、減価償却がながく継続する形態をいう。総合償却に属する減価償却の諸形態のうち、実務においても合成償却の占める割合がもっとも大きい。

周知のように、減価償却費を測定するさいに、もっともむずかしいとされているのは耐用年数の決定である。この事情は、個別償却の場合も総合償却の場合も変わらない。じっさい、諸家の総合償却論においても、総合耐用年数（総合償却における耐用年数）決定法の研究に最大のエネルギーが費されてきた。したがって、本章でも、総合耐用年数決定法のあり方を中心に総合償却論を分析してゆきたい。

実務における減価償却は、一部の例外をのぞき、通常定額法か定率法によって行われている。われわれはまず定額法による合成償却から考えてみよう。この場合、每期一定額の減価償却費を計上するための総合償却率決定（すなわち、その基礎をなす総合耐用年数の決定）がもっとも重要な課題となる。いまかりに、個別耐用年数の予測はつねに的中するものとする。すると、償却単位を構成する各種固定資産の個別耐用年数の最小公倍数の年数が経過した時点で、すべての固定資産がいきよに除却（かつ補充）されることとなる。この最小公倍数の年数に着目して、そのあいだに一定の総合償却率で每期一定額の減価償却費を計上するにはどうすればよいのか。通説はこのように考える。

そうした設問にたいして得られた答えは、そのためには償却単位を構成する各種固定資産の個別耐用年数を「変量」とし、それら固定資産の償却総額（取得原価から残存価額をさしひいた額）を「重み」とする「加重調和平均値（weighted harmonic mean）」をもって平均耐用年数となし、これを総合耐用年数にすればよい、ということであった。

$n$  個の変量を  $X_i$ 、重みを  $f_i$  とすれば、加重調和平均値 ( $H_w$ ) はつぎの公式により求められる。

$$H_w = \frac{f_1 + f_2 + \dots + f_n}{\frac{f_1}{X_1} + \frac{f_2}{X_2} + \dots + \frac{f_n}{X_n}} = \frac{\sum_{i=1}^n f_i}{\sum_{i=1}^n \frac{f_i}{X_i}}$$

通説による合成償却法を概観しておこう。つぎに、きわめて単純化された計算例をかかげる。3種の固定資産（A・B・C）の個別耐用年数（および取得原価）が、それぞれ2年（10,000千円）、4年（30,000千円）、8年（20,000千円）であったとしよう。そして、残存価額はつねに取得原価の10%であるとすれば、つぎの表1が成立する。

表1 合成償却の計算例

(単位：千円)

種 類	個別耐用年数 ( $X_i$ )	取得原価	償却総額 ( $f_i$ )	商 ( $f_i/X_i$ )
	(1)	(2)	(3) = (2) × 0.9	(4) = (3) ÷ (1)
A	2年	10,000	9,000	4,500
B	4年	30,000	27,000	6,750
C	8年	20,000	18,000	2,250
計		60,000	( $\sum f_i$ ) 54,000	( $\sum f_i/X_i$ ) 13,500

## 〈条件〉

- ① 個別耐用年数については、完全予見が成立するものとする。
- ② 固定資産群の取得は第1年度期首になされ、除却（および補充）は各年度の期末になされるものとする。
- ③ 物価に変動はないものとする。
- ④ 残存価額はつねに取得原価の10%であるとする。

上表の第(3)欄および第(4)欄の合計金額を前述の公式にあてはめて加重調和平均値を求めると、つぎのようになる。

$$H_w = 54,000 \text{ (千円)} \div 13,500 \text{ (千円/年)} = 4 \text{ (年)}$$

すなわち、平均耐用年数は4年になることがわかる。また、残存価額はつねに取得原価の10%であると仮定されているので、取得原価に乗ぜられるべ

き合成償却率 ( $r$ ) は、つぎの算式により22.5%となる。

$$r = (1 - 0.1) \div 4 = 0.225, \text{ または } 22.5\%$$

ところで、合成償却では、償却単位を構成する一部（個別耐用年数の最小公倍数の経過年度には全部）の固定資産が除却されると、すぐに除却固定資産の補充がなされる。したがって、物価に変動がないものとすれば、企業に保有されている固定資産群の取得原価総額は每期一定となる。表1の第(2)欄合計額にみられるとおり、それは60,000千円である。それゆえ、毎期の減価償却費 ( $D$ ) は、つぎの算式から13,500千円となる。

$$D = \text{取得原価総額} \times \text{合成償却率} = 60,000(\text{千円}) \times 0.225 = 13,500(\text{千円})$$

この値は、個別耐用年数の分布および残存価額の予測に狂いのないかぎり、每期一定である。このようにして、定額法による合成償却が完遂される。

上の例において、除却された固定資産は、つねに即金により残存価額に等しい額で処分できたとしよう。すると、表1のように構成される固定資産群にたいし合成償却を行なった場合、各年度における固定資産・現金・減価償却引当金関係の勘定記入額および固定資産の帳簿価額は、つぎの表2（次ページに掲載）のとおりとなる。

ちなみに、表2では、個別耐用年数の最小公倍数の期間について、1回分の記述のみが示されている。ほんらい合成償却の記録としては、最小公倍数の期間を一周期として、表2の記述が永続して繰り返されなければならない。しかし、この点をころえていさえすれば、表2の記述を繰り返すことは冗長となるので、省略した。また、なるべく計算をかんたんにするため、固定資産群の取得は第一年度期首になされ、除却および補充は各年度の期末になされるものと仮定した。

なお、定率法の場合には、定額法の場合に採用された加重調和平均値を基礎に総合耐用年数を決めることはできない。各種固定資産の取得原価の相違を考えないことにすれば、購入後使用年数の長い固定資産で構成される割合が大きくなるほど、減価償却費を遞減せしめなければならないからである。



表2 合成償却（定額法）における勘定記入

（単位：千円）

年 度	固 定 資 産		現 金	減 価 償 却 引 当 金			帳簿価額
	期首借方 残 高 (=期首取得 原価総額)	期末貸方・借方 記 入 額 (貸方=期末除却高 借方=期末補充高)	期末借方 記 入 額 (=残存価額 =処分価額)	期末貸方 記 入 額 (=減価償却費)	期末借方 記 入 額 (=期末除却 高-当該 残存価額)	期末貸方 残 高 (=除却・補充 後期末残高)	(=除却・補 充後未償 却残高)
	(1)	(2)	(3) =(2)×0.1	(4) =(1)×0.225	(5) =(2)-(3)	(6) =Σ(4)-Σ(5)	(7) =(1)-(6)
1	60,000	0	0	13,500	0	13,500	46,500
2	60,000	(A) 10,000	1,000	13,500	9,000	18,000	42,000
3	60,000	0	0	13,500	0	31,500	28,500
4	60,000	(A+B) 40,000	4,000	13,500	36,000	9,000	51,000
5	60,000	0	0	13,500	0	22,500	37,500
6	60,000	(A) 10,000	1,000	13,500	9,000	27,000	33,000
7	60,000	0	0	13,500	0	40,500	19,500
8	60,000	(A+B+C) 60,000	6,000	13,500	54,000	* 0	** 60,000
計		120,000	12,000	108,000	108,000		

しかし、個別耐用年数の最小公倍数の年数が経過した時点で、いちおう減価償却の完了を予定することには変りはない。

すなわち、定額法にせよ定率法にせよ、通説の合成償却論では、まず最小公倍数の年数をひとつのサイクルとして総合償却を考える。そして、最小公倍数の年数の期間に投入される設備投資額の総計を所与とする。しかるのち、その総設備投資額の償却総額を減価償却費という名目で期間配分するにあたり、定額法を精神をみたす個別耐用年数の加重平均値（加重調和平均値）および定率法の精神をみたす個別耐用年数の加重平均値を、それぞれ総合耐用年数とするのである。

### (3) 原子論と全体論

通説の総合償却論における存在論を吟味するうえで、われわれがとくに注目したいのは、個別耐用年数を知りえなければ平均耐用年数も判明しない仕組みとなっていることである。<sup>8)</sup> それは、前節の計算例によってもあきらかで

8) 沼田，前掲書，264—267ページ。

あろう。すなわち、全体よりも部分の方が優位を占めている。

およそ「平均」を得るためには、われわれはそれに先立ち平均を求める組を構成する一連の項の「総和」を求めなければならない。<sup>9)</sup> すなわち、全体を構成する部分と部分の関係が総和的（加法的）だとみなしえなければ、「平均」という概念は成立しないのである。

いま重み（償却総額）を捨象して考える（各項の重みが同値であるとする）と、通説にいう総合耐用年数すなわち平均耐用年数は、個別耐用年数の総和（ただし、「逆数の総和」、本稿7ページの公式を参照）をもとに算出されているということが出来る。定額法における「加重調和平均値」といったような、既成の名称こそ存在しないものの、定率法の場合の平均耐用年数も個別耐用年数の総和を基礎に算定されることに変わりはない。

すると、平均耐用年数は全体の耐用年数を要約したものとみれば、通説における耐用年数の部分（個別耐用年数）と全体（総合耐用年数＝平均耐用年数）の関係は、原子論に立脚するものであることは今やあきらかであろう。つまり、固定資産の「有機的一体性」を理由に総合償却を正当化せんとする論者は多いが、通説の総合償却論は一般に原子論に立脚しているといえるのである。

原子論的な総合償却論にたいして、全体論的な総合償却論も存在する。しかし、後者の総合償却論はいまだ少数説である。今後の研究に待つべき問題点も、かず多く残している。ただ現在までのところ、多少とも体系だてて展開された全体論的総合償却論としては、たとえば「産業計画会議」（以下、「会議」と略称する）の『第9次レコメンデーション・減価償却制度はいかに改善すべきか』<sup>10)</sup> という文献をあげることができよう。これを手がかりとして、われわれはつぎに全体論的総合償却論のあり方についてみてゆこう。

9) M. J. モロニー（高木秀玄訳）、『現代の統計学（上）』、日本評論社、1971年、39ページ。

10) 産業計画会議、『第9次レコメンデーション・減価償却制度はいかに改善すべきか』、東洋経済新報社、1959年。

国際競争力を増強するために、減価償却にかかわることがらで、日本の企業が達成すべき目標として、「会議」は1959年当時つぎの3点をかかげた。<sup>11)</sup>

- ① 設備投資のための自己資金の充実
- ② 近代化のための設備更新の促進
- ③ 技術革新に即応する新技術の開発と導入

これらの目標を達成するためには、政府としても企業が十分な減価償却費を計上できるよう、認めてやる必要があるとみられた。そのための手段のひとつとして、「会議」により提唱されたのが「総合償却制を改善し拡大すること」であった。ここで、その論旨を紹介しよう。

「会議」はまず、設備（固定資産）の「技術進歩」という事態を重視する。そして、技術進歩が通常生産工程（設備の結合）の全面的な変革をともなう点を強調する。<sup>12)</sup> つまり、新たな技術革新が実現したあかつきには、現在使用中の固定資産群はいっきょに廃棄のうきめにあう、というわけである。それゆえ、個別償却よりも総合償却の方が経済の実情に合致する。そればかりではない。さらに、通説にいうような平均耐用年数方式による総合償却ではなく、発想を根本的にきりかえて、最初から企業単位に妥当な総合償却率を求め、それをもとにした総合償却が望ましいともいう。<sup>13)</sup>

すなわち、総合耐用年数は有機的に一体化した固定資産全体に固有のものであり、個別耐用年数の総和を基礎にして算定すべきものではない、という考え方にほかならない。まさに、固定資産の「有機的一体性」に徹底した議論だというべきである。われわれは、「会議」の議論に全体論的総合償却論の典型例をみる。<sup>14)</sup>

11) 産業計画会議、前掲書、4—5ページ。

12) 産業計画会議、前掲書、9ページ。

13) 産業計画会議、前掲書、13ページ。

14) 企業（ないし工場）を単位とする総合償却の可能性に論及した会計人は海外にもいる。たとえば、次ページ脚注の文献を参照されたい。ただ、可能性の指摘にとどまり、基本的な考え方の点で、「会議」ほど体系的な展開はない。

それにしても、「企業単位に妥当な総合償却率」は、いったいどのようにして見出すのか。一見したところ、利害関係者のあいだで合意をみることのできるそのような総合償却率の決定は、不可能とさえ思われる。可能だとしても、きわめてむずかしいことはたしかである。だが、これを理由に、「会議」の総合償却論をまったくナンセンスだと決めつけることは、行きすぎである。周知のように、個別耐用年数そのものの予測も、もともと大きな恣意性をまぬかれない。したがって、個別償却法や個別耐用年数の予定を基礎にする原子論的総合償却法においても、妥当な（総合）償却率決定のむずかしさは、全体論的総合償却法の場合と「50歩100歩」だといえるからである。

ともあれ、妥当な償却率の決定が、全体論的総合償却論においても、今後の研究に託された最大の課題であることは間違いない。ただ、われわれは今のところそれは宿題ということにしておき、当面は存在論にかかわる問題にマトをしぼって議論をつづけたい。

さて、「会議」の考え方によれば、総合耐用年数は個別耐用年数の測定およびそれらの平均計算をまたずに存在していなければならないこととなる。すると、「会議」の方法は、じつは各種固定資産を一体とみた場合の個別償却法ではないか、という疑念も生ずる。<sup>15)</sup> 一面の真理を有している。というのは、個別償却と総合償却は錯綜する場合も多いからである。

沼田教授の例にならい、車両の減価償却について考えてみよう。もし車両を当初からひとつの償却単位とみて、かりに30年という個別耐用年数により償却するとするならば、それは個別償却である。しかし、車両が車台と車体とに分けられ、車台および車体の個別耐用年数はそれぞれ40年および20年だ

---

E. L. Grant and L. F. Bell, *Basic Accounting and Cost Accounting* (New York: McGraw-Hill Book Company), 1956, p. 440.

15) 峯村信吉、「総合償却の問題」、『産業経理』、同文館、第21巻12号、1961年12月、23—24ページ。

ちなみに、峯村教授自身は、「会議」の考え方を総合償却論であるとみている（同稿、25ページ）。

ったとしよう。そして、両者の平均耐用年数を30年と算定して償却するとするならば〔原子論的ではあるが〕、それは総合償却となる。「すなわち同じ目的物について償却計算を行なうにしても、その見方によって個別償却とも総合償却ともなりうる。」<sup>16)</sup>と沼田教授はいう。けだし、卓見である。

償却単位をどうとるのか。換言すれば、それは「個体」のレベルを問うことである。車両のレベルか。車台や車体のレベルか。「個体 (individual)」の原義は「分割不可能な」ということであるが、それさえもともと相対的なものであることに留意したい。たとえば、車台や車体にしても、見方を変えれば、それらを構成するもっと多くの部分品、すなわち、もっと微小な個体の集合であるとみることでもできよう。システム論の術語に翻訳していえば、上位システムと下位システムとの相対性ということである。<sup>17)</sup> 何が償却単位（個体）であるかは、会計言語をやりとりする対話者の当面の「話題」によってきまる。それは記号論という語用論の問題である。<sup>18)</sup>

それはともかく、同じ目的物にたいする償却計算が見方により個別償却とも総合償却ともなりうるという点について、われわれはもうすこし詮索してみたい。

「企業における複数の固定資産は有機的に結合しており、あたかも一体の資産として存在するものであるから、総合償却によるべきである。」これは、総合償却論においてよくみられる議論である。じっさい、この議論は個別償却を原則とみる税務当局者にまで普及している。<sup>19)</sup> この見方にたてば、個別

16) 沼田、前掲書、261ページ。

なお、同様のことは次稿でも論及されている。

座談会（太田哲三ほか）、「総合償却法の会計問題」、『産業経理』、同文館、第18巻第11号、1958年11月、109—110ページ。

17) アーヴィン・ラズロー（伊藤重行訳）、『システム哲学入門』、紀伊國屋書店、1980年、26ページ。

18) 坂井秀壽、「現代单子論序説」、田島節夫ほか編、『講座・現代の哲学③ 言語の内と外』、弘文堂、1977年、333—352ページ。

19) 田中嘉男ほか共著、『法人税基本通達逐条解説』、税務研究会、1979年、205ページ。

この文献は極端な例として掲げたにすぎない。少数の例外をのぞき、こうした議論が普遍的なことは、総合償却に関心をもつ者にとっての共通認識だといってよい。

償却論イコール原子論，総合償却論イコール全体論となろう。

これとは正反対の見方をするのが沼田説である。沼田教授によれば，個別償却こそは「設備を有機的・単一的な一単位〔傍点筆者〕」<sup>20)</sup> とみる償却法であるという。そして，いわく，「個別償却はその耐用年数について異種単位の耐用年数の平均という觀念がなく，設備を1単位としての単純耐用年数によるものである。しかるに総合償却では異種設備の平均耐用年数という概念が存在する場合を指す。」<sup>20)</sup> 前述したように，平均耐用年数による総合償却論が原子論に立脚するとなすわれわれの考察が正しいとすれば，沼田説では，個別償却論イコール全体論，総合償却論イコール原子論となろう。

両者の見方とも，われわれのとる立場ではない。個別償却論にせよ総合償却論にせよ，原子論と全体論はいずれの場合にも可能である。すなわち，すでに述べたように，総合償却論そのものが原子論と全体論に分岐する。個別償却論もまた分岐する。これがわれわれの見方である。

したがって，もし「会議」の議論を個別償却論だとみなすのであれば，それは全体論的個別償却論であると解されなければならない。個別償却が全体論的でありうることは，沼田教授による説明例からもあきらかであろう。だが，もし個別償却論イコール原子論とみて，個別償却には複数の総和的な償却単位がなければならないとするならば，「会議」の議論はまがうことなく総合償却論（全体論的総合償却論）であると解されなければならない。「会議」においては，ほんらい企業が唯一の償却単位だとみられているからである。<sup>21)</sup>

20) 沼田，前掲書，261ページ。

21) 付言すれば，存在論的側面での耐用年数決定法いかなの視点から，「会議」の総合償却論を批判する向きもあろう。すなわち，全体論的に合理的な耐用年数をどのようにして決定するのか，という批判である。

だが，こうした批判は諸刃の剣であり，公平性を欠く。なぜなら，もし個別償却論イコール全体論とする沼田説が正しいとすれば，個別償却において，われわれ会計人はすでに耐用年数を全体論的に決定してきたことになるからである。したがって，存在論的側面での耐用年数決定法いかなの視点から全体論的総合償却論を批判するならば，全体論的個別償却論にもとづく現行の減価償却実務もまた批判しなければ公平でない。

### III 企業評価論との論理整合性

#### (1) 暖簾をめぐる評価論

総合償却論ばかりでなく、暖簾の評価論（企業評価論）においてもまた、原子論と全体論が対立している。これまでの考察からあきらかなように、総合償却論では原子論が多数説であり、全体論は少数説であった。それにひきかえ、企業評価論では全体論が多数説であり、原子論は少数説となっている。企業評価論において、全体論が多数説であるのはすでに周知のことといてよく、したがってその解説は省略する。本節では、むしろなじみのうすい原子論的企業評価論を中心に解説してゆきたい。

さて、評価論における原子論者は、一般に暖簾の貸借対照表能力を否定する。われわれの知るところでは、そうした考え方をなす代表的な会計人としてチェンバースがいる。以下、彼にそくして原子論的企業評価論の内容をみてゆこう。

チェンバースは会計の目的を、企業をとりまく環境への経済的な適応行動に資する情報の提供、という点に求めている。そして、企業の経済的な適応能力は、その企業の現金資金能力によって測りうると考える。その結果、原則として資産は現時点における「市場での販売価格または実現可能価格」で評価されるべきであるとし、そうした価格を「現在現金等価額 (current cash equivalent)」とよんでいる。<sup>22)</sup>

チェンバースは、資産の定義的特徴として、「分離可能な手段」という属性をかかげている。彼の評価論において、「分離可能な (severable)」という形容詞の意味がもっとも明確になるのは、暖簾の資産性を否定する箇所である。<sup>23)</sup> すなわち、暖簾は分離可能でないため資産にあらず、というのである。

22) R. J. Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior* (New Jersey : Prentice-Hall Inc.), 1966, p. 92.

23) *Ibid.*, p. 209.

すると、先の現在現金等価額による評価論とあわせて考えれば、チェンバース理論にそくしていうかぎり、貸借対照表借方合計額は、企業の所有する財貨・用役を「切り売り」した場合の現金資金の総量だということになるろう。通説によれば、暖簾は資産や持分が一体として結合しているところから生みだされる。チェンバースもそうみている。ただし、そうした一体としての暖簾にかんする情報は、適応行動のためには不必要だとみるのである。

暖簾は「切り売り」できないということを理由に、彼は暖簾の資産性を否定する。<sup>24)</sup>そして、「切り売り」できる財貨・用役だけを資産評価の対象とする。企業の所有する全体の財貨・用役を「切り売り」すなわち「分離できる」という考え方は、全体は部分（要素）に還元できるという「還元主義（reductionism）」にはかならない。しばしば還元主義は原子論と同義にみられている。<sup>25)</sup>すなわち、チェンバースの原子論は、まず彼自身による資産の定義のうちに発見できる。

さらに、チェンバース評価論における原子論は、彼の重視する会計情報の「同型性（isomorphism）」をおもいおこせば、いっそう明確になる。すなわち、彼は会計システム（記号）と企業に直接かかわる事象のシステム（記号の指示対象）との同型性の必要を強調している。この場合、同型性とは、「1対1の対応（one-to-one correspondence）」を意味する。同型性の好例として、彼は「地図（記号）と現地（記号の指示対象）との関係」をあげている。

チェンバースは、分離可能な手段を現在現金等価額で評価してこそ、会計情報は同型性を獲得するとみる。でなければ、会計は単なる形式に墮するとまで断言している。<sup>26)</sup>彼はラーソン・シャトケやビックレイらとの論争において、財貨・用役にたいする現在現金等価額の「加法性（additivity）」をひた

24) *Ibid.*, p. 212.

25) 永井成男, 「論理実証主義における原子論的還元主義とその限界」, 科学哲学大会実行委員会編, 『科学哲学年報』, 理想社, 第6巻, 1966年, 1ページ。

26) Chambers, *op. cit.*, p. 259.



すら主張している。<sup>27)</sup> 先述の原子論の定義および「同型性」(すなわち、ここでは現在現金等価額の「加法性」) にてらして、この主張の存在論を判断すれば、チェンバースの原子論はあきらかであろう。

チェンバースは、カトレットやオルソンといった支持者を得ている。しかし、原子論的企業評価論は、斯学ではいまだ少数説にすぎない。いずれにせよ、われわれが通説だけをうのみにして不用意に、総合償却論において原子論を支持し企業評価論において全体論を支持するならば、論理不整合に陥る。用心したいところである。

## (2) 概念論と実念論

存在論の分類としては、原子論と全体論の区別がこれまでにとられた唯一の分類ではない。近時の科学哲学書では、つぎのように分類されている。すなわち、存在論 (ontology) はまず観念論 (idealism) と実在論 (realism) とに大別される。そして、実在論はまた唯名論 (nominalism)・概念論 (conceptualism)・実念論 (realism) に細分類される。

われわれは科学哲学者の見解を参照しながら、かつて原子論は唯名論ないし概念論にみあい、全体論は実念論にみあう存在論として位置づけたことがあった。<sup>28)</sup> ここでは、こうした位置づけにかんする解説はくりかえさないが、その時の議論の延長線上で、科学哲学書における分類をもとに、存在論を視軸とする論理整合性のテストについて、もうすこし考えてみたい。

オグデン・リチャーズによれば、思想 (観念, 指示, reference)・象徴 (symbol)・指示物 (referent) が対話の三要素とされている。<sup>29)</sup> そして、それら三要

27) R. J. Chambers, "Continuously Contemporary Accounting—Additivity and Action," *The Accounting Review*, Vol. XLII, No. 4 (October 1967), pp. 751—757.

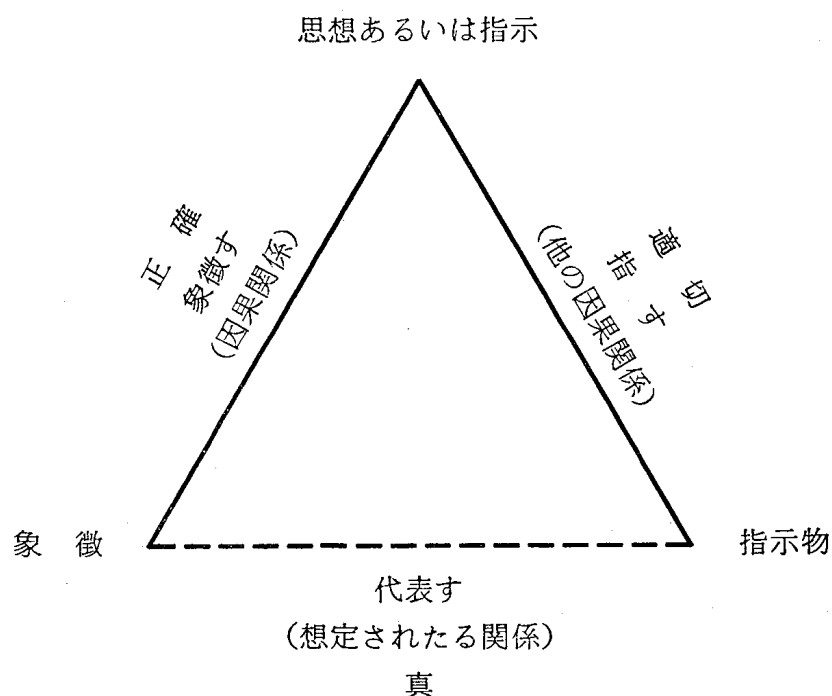
R. J. Chambers, "Correspondence : Whatever Happened to CCE?," *The Accounting Review*, Vol. LI, No. 2 (April 1976), pp. 385—390.

28) 拙稿, 「科学哲学に学ぶもの」, 『企業会計』, 中央経済社, 第27巻第1号, 1975年1月, 141ページ。

拙稿, 前掲「存在論的会計公準にかんする一考察」, 143ページ。

29) C. オグデン・I. リチャーズ (石橋幸太郎訳), 『意味の意味』, 新泉社, 1967年, 54—57ページ, 324ページ。

図1 意味の三角形



素の関係は上の図1のように図式化されている。さしあたり、「意味の三角形」とよんでおこう。

いう意味は、たとえば、「犬」という象徴（コトバ）と住宅地でよくみかける動物（犬という指示物）との間には、なんら直接的な関係は存在しないということである。犬という指示物についてわれわれがいだく思想（観念）、これを象徴化したものが象徴としての「犬」だとされる。したがって、図1にあるとおり、指示物と思想、思想と象徴とのあいだにはそれぞれ因果関係（「実線」で表現）があっても、指示物と象徴とのあいだには「想定されたる関係」（「破線」で表現）しかないとみられている。「両者〔筆者注：指示物と象徴〕の間に在る唯一の関係は犬を指すときにこの言葉を用いるということだけである」と彼らはいう。<sup>30)</sup>

普遍（universal）をめぐる三種の実在論（唯名論・概念論・実念論）の種差につ

30) オグデン・リチャーズ、前掲書、57ページ。

いて考える場合、オグデン・リチャーズの「意味の三角形」はきわめて示唆に富む。三種の实在論を意味の三角形に重ね合わせてみよう。個体 (individual) については、三種の实在論ともに、意味の三角形の成立をみとめるであろう。

問題は、普遍についても意味の三角形が成立するかどうかである。すなわち、実念論では、普遍はなによりもまず指示物の世界に存在するものとみられる。それが認識されて思想 (思考) の世界にあらわれ、それを象徴化したものが普遍を意味するコトバだという関係になる。それゆえ、個体だけでなく、普遍もまた意味の三角形を形づくとみられることになる。<sup>31)</sup> これにたいし概念論では、普遍は指示物の世界ではなく、思想の世界で自由に構成できるものとみられている。そして、それを象徴化したものが普遍を意味するコトバ、という関係になる。したがって、概念論における普遍は、いわば「線」(図1・意味の三角形の左側斜辺)でしかみられないことになる。また唯名論では、普遍は指示物の世界にも思想の世界にも存在しないとみられる。したがって、コトバ以外に实在性をもたない、いわば「点」(図1・意味の三角形の底辺の左側の極点)の存在にすぎないとみられることになる。

「真理の探究が科学 (理論) の使命である」といわれる。「真理」とは「真なる法則」のいいであるとすれば、それは「普遍」である。実念論では、真なる法則は人間をはなれて自然のうちに存在するとみられる。これと対をなすのが観念論である。観念論では、真なる法則は人間のうちに存在するとみられる。また、人間のうちで創造されるとみる (概念論) か、そのような創造の意義さえみとめない (唯名論) かのちがいはあろうが、概念論や唯名論では、真理はもともと自然のうちに人間のうちにも存在しないとみられる。

したがって、理論の価値をはかる尺度も異なってくる。すなわち、実念論

31) オグデン・リチャーズ彼ら自身は、普遍を「虚構 (fiction)」とよんで、それが思考の外に实在するという見方に反対している。彼ら自身の存在論は概念論に近い。

オグデン・リチャーズ、前掲書、91、157、265、442—3ページ参照。

では「自然界との一致」の程度が尺度となる。観念論では「悟性の働きとの一致」の程度が尺度となり、概念論では一般に「予言能力」の程度が尺度となっている。<sup>32)</sup>唯名論では、理論の意義そのものに無関心となろう。<sup>33)</sup>

唯名論をのぞく存在論によれば、一般に、理論の価値の判定基準はいわば「命題（文の意味）としての理論の外部にあるものとの係わり」（たとえば、実念論では「自然界との一致」）に求められることになる。唯名論や観念論をもふくめ、どの存在論を選択すべきか。難問である。一部の科学哲学者も、これについての意見を留保している。「存在論の真偽を判定する基準」が不明だからである。今のところ、われわれもまた意見を留保するしかない。そうした意見留保のもとでは、「命題としての理論の外部にあるものとの係わり」という次元での存在論は、われわれにとって理論の価値の判定基準たりえない。

しかし、存在論によって理論の価値を判定する道が完全に閉ざされるわけでもない。隔靴搔痒の感なきにしもあらずとはいえ、われわれは「命題としての理論の内部における構造のあり方」によっても、理論の価値を判定できよう。ただ、その場合も、判定基準にはさまざまなものが考えられる。それらのうち、われわれはとくに「論理整合性」を重視している。<sup>34)</sup> とりわけ、存在論を視軸とした論理整合性を判定基準とすること、もしわれわれの方法に特色があるとすれば、この点につきる。本稿において、原子論か全体論かという存在論を視軸に、総合償却論と企業評価論との間の論理整合性の問題を取りあげたのも、まさにこの文脈における議論なのである。

32) 村上陽一郎、「自然と人間」、岩崎武雄ほか編、『講座現代哲学入門3 現代の科学と哲学』、有信堂、1968年、236—243ページ。

33) 唯名論がたどりかねないこうした帰結については、つぎの文献においても主張されている。

永井成男、『科学と論理』、河出書房新社、1971年、85—88ページ。

34) 理論の価値を理論内部の構造によって判定するにあたり、村上教授はつぎの5つの判定基準をあげている。整合性・簡単さ・審美性・一般性・展開可能性である。そのなかでも、（論理）整合性は決定的な判定基準であるという。

村上、前掲「自然と人間」、238—241ページ。

科学哲学者・永井教授はいう。「唯名論も実念論も存在論としては支持できない。存在論の真偽を判定する基準を私は知らないからである。しかしかような見地から得られた諸成果の中には通常の実念論の判定基準によって判定できる部分があるから、公正に検討しなければならない。」<sup>35)</sup> また別のところで、「注意すべきは、同じ哲学者の同じ理論が、ある文脈の中で原子論的、他の文脈の中で全体論的であるのが普通であることである。」<sup>36)</sup>とも述べて、存在論をもって論理整合性がテストできることを表明している。永井教授によるこれらの意見表明は、われわれの方法がかならずしも独善的でないことを示している。

ちなみに、部分と全体の関係に限定すれば、原子論と全体論は好対照をなす概念であるため、われわれはとりあえずそれらを始発概念とした。ただ、本節においては、原子論・全体論の代りに概念論・実念論などにより解説を行なった。そのわけは、一般的な存在論の概念としては、概念論・実念論などの方が、いっそう体系的かつ厳密だからである。

#### IV む す び

以上、存在論を視軸に、諸家の総合償却論および企業評価論について検討してきた。本稿において、われわれがとくに強調したい点を要約して示せば、つぎのようになる。

- (1) 他の経験科学の理論と同様、会計理論においても原子論と全体論の対立がみられること。たとえば、企業評価（暖簾の評価）論ではつとに全体論が通説となっているが、チェンバースの評価論にみられるとおり、原子論的企業評価論も存立しうる。また、企業評価論ばかりでなく、総合償却論においても、原子論と全体論の対立がみられること。

35) 永井成男、「存在仮定のない論理学——Principia Mathematica の体系から存在仮定を除く試み——」，科学哲学大会実行委員会編、『科学哲学年報』，理想社，第3巻，1963年，25ページ。

36) 永井，前掲「論理実証主義における原子論的還元主義とその限界」，1ページ。

- (2) 全体論では部分と部分の「有機的一体性」が強調されるが、総合耐用年数（平均耐用年数）の決定法をみるかぎり、通説の総合償却論はむしろ原子論に立脚するとみられること。もし、この見方が正しいとするならば、原子論的総合償却論において固定資産相互の「有機的一体性」を総合償却の論拠とするよくある議論は、説得力に乏しいとみられること。
- (3) 固定資産における「有機的一体性」の議論は、総合償却論に特有のものたりえず、沼田説にみられるとおり個別償却論においてもまた成立すること。とりわけ、われわれの考えによれば、原子論と全体論、および個別償却論と総合償却論の相互の組合せで、概念的には合計4通りの理論が成立しうるとみられること。
- (4) 科学哲学の成果になる存在論は、会計理論における論理整合性をテストするうえで有効であるとみられること。斯学においては、企業評価論では全体論（実念論）が通説となっているのに、総合償却論では原子論（概念論）が通説となっている。それゆえ、もし、われわれ会計人が通説だけにたよるとするならば、論理不整合に陥る危険性があるとみられること。
- （付記）本研究は1980（昭和55）年度文部省科学研究費補助金〔奨励研究(A)〕による研究成果の一部である。